

# ENTI RELIGIOSI & IMU

## **PARERE del “CONSIGLIO DI STATO”**

*Sezione Consultiva per gli Atti Normativi*

*Adunanza di Sezione del 8 Novembre 2012*

### La “non commercialità” deve essere conforme ai principi comunitari

Il Consiglio di Stato, con il **parere n.14802/2012** del 13 novembre ha dato il proprio assenso allo schema di decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze che dà attuazione all'art.91-bis, co.3 del D.L. n.1/12, relativo alla non commercialità di determinate attività.

Tuttavia, i giudici amministrativi hanno invitato a modificare il provvedimento tenendo conto del principio di “*attività economica*” inteso in senso comunitario.

Infatti, anche gli **enti non commerciali (ENTI RELIGIOSI)** possono svolgere attività qualificate come commerciali ai sensi del diritto europeo.

In questo caso gli immobili destinati a tali attività commerciali NON possono beneficiare dell'esenzione IMU.

---

Quanto stabilito dalla Consulta potrà avere dal 2013 un effetto devastante per tutti gli Enti Religiosi che svolgono attività commerciali: si dovrà pagare imposta IMU !!

La Consulta aderendo alla tesi più radicale dell'Unione Europea prescinde dalla mancanza del fine di lucro e/o dalle modalità organizzative proprie degli Enti Religiosi, per arrivare a qualificare COMMERCIALI le attività svolte, e di conseguenza renderle soggette ad IMU.

*Si allegano di seguito i commenti pubblicati sulla stampa specializzata, in particolare un articolo del IL SOLE 24 ORE ed AVVENIRE, il 14 Novembre 2012.*

*Roma li 17.11.2012*

**Rossi dr Federico**

# Speciale manovra COME CAMBIANO LE TASSE

I dubbi di Palazzo Spada  
Il discrimine non può essere l'assenza di lucro  
ma di attività economica secondo il modello Ue

Le modifiche  
Sono necessarie per evitare i rischi di infrazione  
da parte di Bruxelles come è avvenuto nel 2010

16.11.2012  
15

## Imu Chiesa, sì del Consiglio di Stato

Via libera con riserva al regolamento: può scattare dal 2013 l'imposta sulle attività extra culto

**Antonio Chirehi**  
Roma

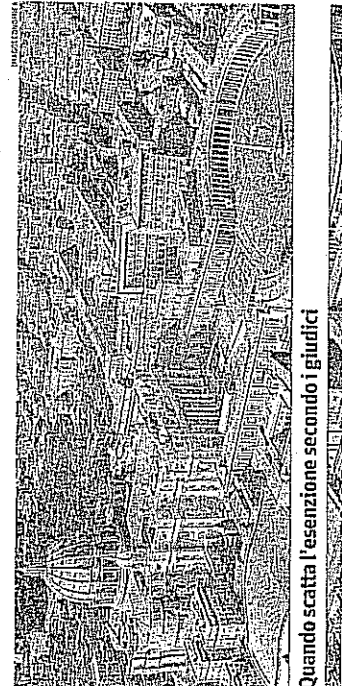
Il testo richiamando il carattere non economico dell'attività non commerciale. Per la giurisprudenza comunitaria costituisce «attività economica» qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato. In sostanza - sottolinea il parere - anche gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali di natura economica ai sensi del diritto Ue e gli immobili destinati a tali attività sono, pertanto, soggetti al pagamento dell'Imu e non possono beneficiare dell'esenzione anticipata prevista in caso di utilizzazione mista.

In particolare, le osservazioni del Consiglio di Stato riguardano il requisito per lo svolgimento



### Attività economica

«Per il diritto dell'Ue costituisce attività economica qualsiasi attività che consiste nell'offrire beni e servizi in un mercato. Per rilevare i presupposti necessari a escludere la natura commerciale non è determinante l'assenza dello scopo quanto il carattere economico che deve qualificarla. Questo vale anche nei settori disciplinati dal regolamento Imu Chiesa: attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale ricreativa e sportiva»



### Quando scatta l'esenzione secondo i giudici

**Attività di natura economica**  
Perché le attività di natura economica possano aspirare all'esenzione dall'Imu, devono essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico del carattere definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per le stesse attività svolte sul mercato.

**Strutture sanitarie esenti**  
I requisiti per l'esenzione dall'Imu delle attività assistenziali e sanitarie si configurano quando c'è un «versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico del carattere definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale»

**Società senza imposta**  
Lo svolgimento di attività ricettive è esente dall'Imu se è prevista l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la non finalità nell'apertura, nonché relativamente alla ricettività sociale se è diretta a garantire l'esigenza di sistemazione abitative anche temporanee per i bisognosi.

**Attività di natura economica**  
Perché le attività di natura economica possano aspirare all'esenzione dall'Imu, devono essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico del carattere definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale»

Gian Paolo Tognoli

La determinazione del reddito per la determinazione catastale dei redditi dominicali ed agrari dei terreni nella misura del 15%, a revoca; regime catastale che ora viene bruscamente interrotto. Anche in questo caso gli effetti dell'abrogazione della tassazione mediante reddito agrario decorre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012. Quindi le società agricole dovranno cessare la tassazione in base al reddito agrario a partire dal periodo d'imposta 2013.

Il condonamento prevede tuttavia che gli account d'imposta per tale anno dovranno essere determinati sulla base del bilancio e non con riferimento ai redditi catastali. Un adempimento assurdo, in quanto le società agricole potranno per l'anno 2012 determinare il reddito agrario sulla base delle risultanze catastali, ma contemporaneamente dovranno redigere il bilancio fiscale per stabilire il reddito 2012, simulare il calcolo dell'Imu e ripresentare il conto d'imposta 2012. Si tratta di un adempimento oltre modo oneroso.

Le società agricole diversificate non era prevista la facoltà di opzione) e dalla società semplice (per la quale il regime catastale resta quello naturale) hanno diritto di recriminare il mancato rispetto del legittimo affidamento. Esse possono avere effettuato investimenti prevedendo un regime fiscale favorevole che venendo ora abolito può generare situazioni di insolvibilità.

## La rivalutazione è rinviata al 2013

Legge di stabilità. Le novità sui terreni

Il rinvio della rivalutazione dei redditi dominicali ed agrari dei terreni nella misura del 15%, come pure la tassazione a bilancio delle società a responsabilità limitata, in nome collettivo ed in accomandita semplice che hanno optato per la determinazione catastale del reddito. Infatti l'emendamento presentato alla legge di stabilità in commissione Bilancio della Camera ha previsto un anno di telematico di rivalutazione dei redditi fondiari partendo dal 2013 fino al 2015.

La rivalutazione del reddito dominicale già aumentato dell'80% per l'ulteriore percentuale del 15% e quello agrario che si rivaluta normalmente del 70%, a cui va aggiunto proprio il 15% per cento.

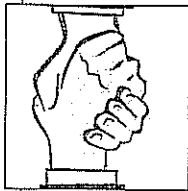
La norma non chiarisce se la minore percentuale si applica anche ai conduttori del terreno 2013. Si tratta di un adempimento prevedibile che in sede di determinazione degli account di determinazione dell'Imu, la percentuale del 15% è ridotta al 5 per cento.



### il caso

Platealmente sconfessato il tentativo di mediazione di Monti, volto ad allentare la tenaglia del diritto comunitario. La consulta invita a estendere il concetto di «attività economica» a prescindere dalla finalità di lucro o dalle «rette simboliche»: così tutti dovrebbero pagare l'imposta

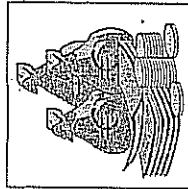
da sapere



### LE ATTIVITÀ

**La discriminante: gli utili ai soci**

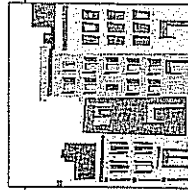
Un'attività è non profit quando non distribuisce utili ai soci. Non vuol dire che non vi possa essere un profitto, ma che questo, se c'è, è reinvestito nell'attività. Sono enti non profit le associazioni sociali, le organizzazioni di volontariato, le fondazioni, le cooperative sociali, le Organizzazioni non governative. Le Onlus sono imprese di questo tipo che hanno scelto di aderire a una speciale forma giuridica, ma, nel 1997 con la legge 460, e che operano, tra gli altri, in settori come l'assistenza, l'istruzione, la beneficenza, la cultura.



### IL FENOMENO

**400mila realtà, 750mila addetti**

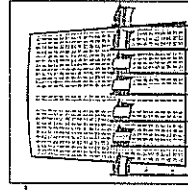
L'Italia è uno dei Paesi al mondo con la presenza più ricca e vivace di realtà non profit, cioè soggette senza scopo di lucro. Finno parte del Terzo settore, cioè di un ambito che si colloca tra lo Stato e il mercato, oltre 400mila organizzazioni di vari tipo, che occupano circa 750mila persone, e nelle quali sono attivi circa 5 milioni di volontari. Il non profit genera più del 5% del Pil nazionale. Un settore di ricchezza? Solo a parole: fruitori dei servizi del non profit sono almeno 50 milioni di italiani, praticamente la stragrande maggioranza.



### LE ESENZIONI ICI

**Un riconoscimento per il sociale**

L'ICI era stata istituita nel 1992. A essere esenti erano gli edifici appartenenti a Stato, Comuni, Province, Regioni, Asl, ospedali, scuole, Camere di commercio, Sati esteri, organizzazioni internazionali, biblioteche o musei. Oltre a questi, i fabbricati destinati all'esercizio del culto. Poi la legge esentava gli immobili di enti non commerciali nei quali erano svolte in maniera esclusiva, otto attività: marittime, assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricreative, culturali, ricreative e sportive. La legge non fu mai prevista un'esenzione ad hoc per la Chiesa cattolica.



### LA RIFORMA DELL'IMU

**Ricorso a Bruxelles contro il sociale**

Non c'è un'esenzione specifica per la Chiesa cattolica nella legge istitutiva dell'ICI, e nemmeno nelle norme che prevedono il pagamento dell'Imu. Il tentativo di ridefinire il tributo si deve a un ricorso alla Commissione europea per verificare se le agevolazioni concesse «alla Chiesa» ma in realtà si dovrebbe parlare di «enti non profit» sono da considerare o no ai fini di Stato. I soci della concorrenza. È per questa che, nel tentativo di rispondere alle richieste di Bruxelles, il governo sta ridefinendo le norme. Il problema, e come farlo senza colpire l'economia sociale,

**IMPOSTA SUGLI IMMOBILI**  
Seventesette scollo nella trasformazione  
Il parere del giudice  
resoluzioni tributarie

Avrebbe consentito  
di avvisare per tutto  
il terzo settore  
Spenti i volentieri italiani

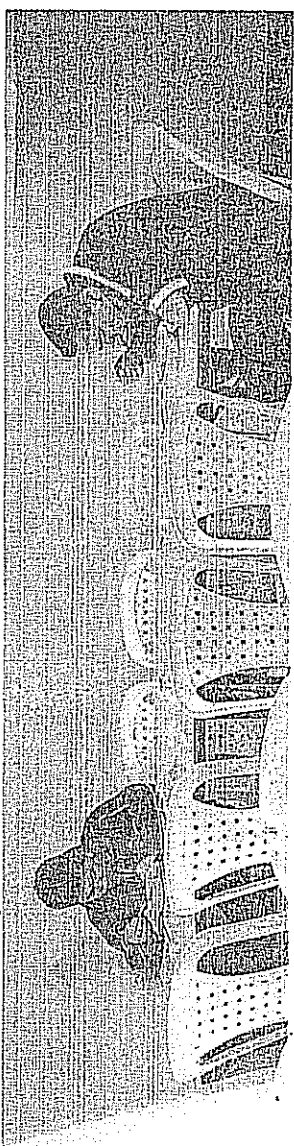
# Non profit colpito alla schiena

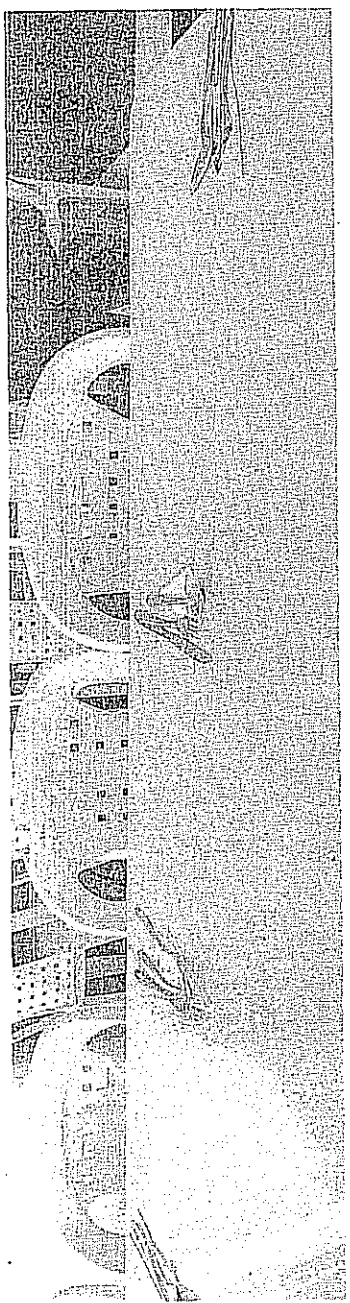
## Imu: il Consiglio di Stato boccia il testo del governo, sposando le tesi più radicali della Ue

DI UMBERTO FOLENA

**U**na facciata alla schiena del mondo del non profit. Un'esecuzione tale da non lasciarci scampo. Un colpo capace di annihilare una porzione ragguardevole del welfare italiano. Questo sarebbe, nella sua cruda sostanza, il parere del Consiglio di Stato - Sezione consultiva per gli atti normativi - della riunione dell'11 novembre scorso, reso non ieri sera, se venisse accolto così com'è dal governo. Sfondato dai gl'rigori del burocratese, il parere dice: tutti paghino l'Imu, se svolgono una qualche attività economica. Quindi, volendo unire tutte le conse-

«Per chiarire la distinzione tra attività





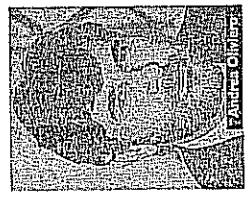
«Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato è attività economica»

guenze fino all'assurdo, potrebbe finire per pagare pure la stessa Caritas, che non ha finalità di lucro, ma svolge comunque attività economica», anche se non si capisce a chi potrebbe fare concorrenza sleale. Perché questo era il dubbio sollevato fin dal 2006 dalla Ue: le esenzioni dei foggi (oggi enti non commerciali) che svolgono attività commerciali e sono concorrenti a servizi e a chi svolge le identiche attività e invece paga i fci (Ici)!

Venendo incontro alle precedenti eccezioni mosse dalla Consulta, di genere essenzialmente tecnico, il governo aveva provveduto a varare una norma che scriveva quanto prima contenuto, «debitamente», secondo il Consiglio di Stato, in un semplice regolamento. E stavolta, anziché dirsi soddisfatti, l'apposita Sezione ha letteralmente fatto a pezzi il testo governativo, che pure tentava di raggiungere un compromesso tra le richieste Ue - con i suoi limiti che il non profit italiano ricevesse indebiti «altri di Stato» - e le esigenze degli enti, decisivi per paracadere assistenza, educazione, cura a milioni di italiani. Per i giudici della Consulta, occorre inserire nel testo «il concetto di attività economica, inteso in senso consumistico». A loro parere, 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 mercato costituisce attività economica». Quindi, soggetti ad un'apparenza «non commerciale», che svolgono attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa e sportiva, «oppongono, in taluni casi, trovasi a svolgere attività economiche in concor-

renza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici. In tal caso, gli immobili non sono esenti Imu. Nessuno sembra salvarsi. Ad esempio: un'attività è svolta a titolo gratuito o dietro versamento di una retta di importo simbolico, che non copra nemmeno le spese? Non ha alcuna importanza: «l'ale criterio non sembra essere compatibile con il carattere non economico dell'attività». Quindi Imu va pagata.

Il paragrafo è complesso e lungo, una dozzina di pagine fitte. Ma la sostanza è chiara. Lo scollamento tra la posizione del Governo e quella della Consulta è evidente e singolare. La Consulta sembra far proprie le tesi più radicali degli ambienti della Ue (ignorando le peculiarità italiane, del nostro vedente, del terzo settore, un "unicum". Con le loro «attività economiche (sic)», terzo settore che, facciano concorrenza sleale. Terzo settore che, non ponendo più garanzie ai suoi servizi, costerebbe allo Stato aumentare al suo posto con i ulteriori insostenibili, aggirati sui conti pubblici.



# «Basta campagne contro il sociale A soffrire sarà chi ha più bisogno»

ropra come è nato e cresciuto il terzo settore italiano e come agisce.  
In un'ora porta della stampa italiana parla di una nuova Chiesa cattolica, non del terzo settore. Sono stati infatti usati come grimaldello da alcuni organi di stampa e partiti che in funzione di una campagna anti ecclesiale stanno sacrificando tutto il terzo settore, portando avanti aggressioni continue sulla vicenda dell'Imu che danneggiano enti e cittadini.  
Facciamo un po' di chiarezza, allora? La materia riguarda l'applicazione o meno dell'Imu agli enti non commerciali. Fra essi vi è la Chiesa, ma gli enti non sono tutti religiosi e che sono una par- zione di decine di migliaia di associazioni non profit. L'approssimazione su questa materia, che ha portato a mio avviso anche alla sentenza di ieri, rischiano in definitiva di pagare i più deboli, perché si sanno colpendo realtà che pesano meno, i donatori, che assistono i disabili, che si prendono cura degli anziani, che svolgono attività di protezione civile e di difesa del patrimonio culturale. Ritardando la posizione: se ci sono stati sbagli vengono perseguiti e chi ha sbagliato paghi. Ma non si sa cosa affiora il terzo settore. Per quanto riguarda la Chiesa, faccio notare che la vicenda dell'Imu va comunicata a scapito della comunità in che senso?

Prendiamo ad esempio un immobile privato, magari parrocchiale, oggi con destinazione sociale e pubblica: si chiama, se la parrocchia pagherà l'Imu, di finanziare un costo insostenibile. Così magari verrà venduto a un altro privato e non so se continuerà la destinazione originale.  
Cosa farà il finanziere?  
Chiederemo un nuovo incontro al governo che dovrebbe riscrivere il Regolamento. Nel frattempo chiederemo uno stop alla campagna contro il terzo settore.

abbiosi e preoccupati per la decisione del Consiglio di Stato sul Regolamento del governo relativo all'Imu del non profit. Ieri mattina per la prima volta il Forum del terzo settore, del quale fanno parte enti laici e associatori, ha espresso giustificati timori sulla vicenda con un comunicato prima della sentenza. Poi, ieri sera, alla fine di una brutta giornata, il portavoce Antonio Oliviero ha espresso la delusione di un mondo importante per la società italiana.  
Cosa non va nella sentenza?  
Che il Consiglio stimandi il Governo alla Ue per la definizione di attività economiche. In questo modo rinunciando a chiedere la restituzione di economia civile e di ripresa sociale. Mi pare che, nel merito, la sentenza scoti un eccesso di prudenza per paura di sanzioni da Bruxelles e che nella sostanza si dimostri più realista del re. e ci sono contraddizioni evidenti.

Quali?  
Penso ad esempio alle associazioni che svolgono attività economiche marginali come la raccolta fondi, che che legge dello Stato non considerano attività economica vera e propria. Allora pagheranno l'Imu in base a cosa decide l'Ue? Poi, invece, alle società sportive che fanno pagare le rette agli iscritti come le realtà che gestiscono servizi sanitari, alle scuole.  
Come si definisce l'attività economica in questi casi?  
Abbiamo sempre guardato alla natura degli enti e alle finalità statutarie per cui operano. Se anche svolgono un'attività economica che genera profitti, ma questi vengono destinati a finalità sociali, meritorie, soprattutto servizi per le persone più fragili, non possono essere trattati come attività con esclusive finalità di lucro. Occorre vigilare, ma sono realtà complesse. Scontiamo una carenza culturale, non ci siamo mai curati di spiegare in Bu-

## «Ci rimetteranno tutti, e tanto Bistrattata la società civile»

«RP» abbiamo tutti, pagheranno caro. Era scritto già da febbraio che sarebbe finita così. Non è tenero il cardinale Bonacina, fondatore e direttore di Vita, il mensile del non profit, che in questi giorni ha fatto parlare di sé per averri- figurato in copertina un Manlio Mattioli con i denti da vampiro. La sua opinione su quanto rischia di accendersi a spese di tutto il non profit - e non solo della Chiesa - con la revisione della normativa sull'Imu, va inserita in un giudizio negativo sui diversi mesi di azioni studiati all'economia civile e sociale, «il problema è che qui non contano più le persone, i popoli, la sovrannità e la cultura, la burocrazia e alle tecnocrzie - spiega -». Quando a febbraio è stato detto che il governo avrebbe chiarito la definizione di ente non commerciale, avevamo detto che si sarebbe finita male. E un giro di parole modificate il Codice civile per definire quali soggetti siano in mezzo tra Stato e mercato. Perché se ogni volta che il terzo settore di lavoro produttivo lo si tratta peggio della finanza, allora c'è poco da discutere. Pagheranno tutti, e pagheranno caro». (M.Ca.)



**Bonacina (Vita):**  
«Le tecnocrzie operano contro la società civile»

## «Far pagare tutto ai disabili? Una soluzione aberrante»

«C'è grande preoccupazione alla Lega del Filo d'Oro per la ricaduta che le future norme su Imu e non profit potranno avere anche nell'assistenza ai disabili. Non è ancora chiaro quale sarà la risposta del governo al parere del Consiglio di Stato, ma se non verrà più, il principio dell'assenza del lucro e dell'accordo delle strutture socio sanitarie con Stato o Regioni, per essere esenti (e anche) «Stanno ancora in attesa di capire che cosa accadrà - spiega Rossano Bartoli, presidente della Lega del Filo d'Oro, realtà che da anni assiste sordidecchi e plurimorali psicosessuorali». Dobbiamo fare approfondimenti, ma siamo fortemente preoccupati perché è vero che noi facciamo pagare delle rette, ma il servizio erogato è in perdita. Se questa fosse considerata attività economica, e sia fosse considerata attività economica, e sarebbe all'Imu, sarebbe aberrante». La Lega del Filo d'Oro gestisce cinque strutture in Italia, con circa 200 posti letto, e 700-800 utenti familiari. «Se si trattasse di pagare attività commerciali, ma se non profit, ok, ma se alla fine arrivasse un altro leggio, in testa su questo settore, allora ci sarebbe da essere veramente preoccupati». (M.Ca.)



**Bartoli (Lega del Filo d'Oro):**  
«Nell'assistenza non si guadagna»

## Il Forum Oliviero (Terzo Settore): decisione che danneggia tutti i cittadini. E rischiano di pagare deboli e poveri

La sentenza del Consiglio di Stato sul Regolamento del governo relativo all'Imu del non profit, è un errore di prudenza per paura di sanzioni da Bruxelles e che nella sostanza si dimostri più realista del re. e ci sono contraddizioni evidenti. Penso ad esempio alle associazioni che svolgono attività economiche marginali come la raccolta fondi, che che legge dello Stato non considerano attività economica vera e propria. Allora pagheranno l'Imu in base a cosa decide l'Ue? Poi, invece, alle società sportive che fanno pagare le rette agli iscritti come le realtà che gestiscono servizi sanitari, alle scuole. Come si definisce l'attività economica in questi casi? Abbiamo sempre guardato alla natura degli enti e alle finalità statutarie per cui operano. Se anche svolgono un'attività economica che genera profitti, ma questi vengono destinati a finalità sociali, meritorie, soprattutto servizi per le persone più fragili, non possono essere trattati come attività con esclusive finalità di lucro. Occorre vigilare, ma sono realtà complesse. Scontiamo una carenza culturale, non ci siamo mai curati di spiegare in Bu-



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

## Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 8 novembre 2012

**NUMERO AFFARE 10380/2012**

**OGGETTO:**

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.

### LA SEZIONE

Vista la relazione prot. n. 3-11473/UCL del 30 ottobre 2012, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze (Dipartimento delle finanze-Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale) ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull' affare consultivo in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore, Consigliere Roberto Chieppa;

Premesso:

Riferisce l'Amministrazione che lo schema di regolamento in esame è adottato in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1°

gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del d. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il citato comma 3 dell'articolo 91-bis, prevede che, qualora l'unità immobiliare abbia una utilizzazione mista (commerciale e non commerciale) e non sia possibile procedere alla individuazione della frazione dell'unità immobiliare nella quale si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione.

Lo stesso comma 3 affida ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, la definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

In attuazione di tale disposizione legislativa, era stato predisposto un primo schema di regolamento, sul quale questa Sezione si era espressa con il parere del 27 settembre 2012 n. 7658, formulando alcune osservazioni con riguardo a parte del contenuto dello schema, che la Sezione ebbe a ritenere non compreso nel potere regolamentare attribuito dal legislatore al Ministero.

Successivamente, l'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 ha integrato la norma primaria, assegnando al regolamento anche il compito di stabilire "i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

In attuazione di tale modifica, il Ministero dell'economia e delle finanze ha trasmesso al Consiglio di Stato un nuovo schema di regolamento, in parte modificato rispetto a quello oggetto del precedente parere.

Lo schema di regolamento in esame si compone di sette articoli, relativi - nell'ordine- alle definizioni (art. 1), all'oggetto del regolamento (art. 2), ai requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività (artt. 3 e 4), alla individuazione del sopra menzionato rapporto proporzionale e alla relativa dichiarazione (artt. 5 e 6) ed alle disposizioni finali (art. 7).

Considerato:

1. Lo schema di regolamento dà attuazione all'articolo 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali.

Va preliminarmente chiarito che l'ambito di applicazione dell'IMU e le relative esenzioni sono stabiliti direttamente dal legislatore e, di conseguenza, il pagamento dell'IMU da parte dei soggetti che vi sono tenuti in base alla legge non può essere posto in discussione, e non dipende dalla emanazione del presente regolamento, che disciplina alcuni profili al fine di dare attuazione alla esenzione dall'IMU.

Da ciò deriva che i tempi di adozione del presente regolamento non possono incidere sul pagamento dell'IMU da parte di chi vi è tenuto, ma riguardano unicamente le modalità attuative dell'esenzione.

L'ambito di applicazione dell'esenzione è anche fissato direttamente dal legislatore e riguarda, sotto il profilo soggettivo, 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 e, sotto il profilo oggettivo, gli immobili utilizzati da tali soggetti, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie,

didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto.

Con il citato art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 è stato inserito, nell'art. 7 del d. lgs. n. 504/1992, l'inciso "con modalità non commerciali" al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione con riguardo all'utilizzo dell'immobile, e sono state disciplinate, ai commi 2 e 3, due diverse ipotesi di utilizzazione mista.

Quando è possibile individuare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente a attività di natura non commerciale, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità in cui tale attività si svolge (art. 91-bis, comma 2).

Quando, invece, tale individuazione non risulta possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91-bis, comma 3).

L'oggetto del regolamento era in origine limitato a tale ultima ipotesi e, in particolare, alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Tenuto conto di ciò, con il precedente parere del 27 settembre 2012 n. 7658, la Sezione aveva rilevato che, trattandosi di un decreto ministeriale da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, il potere regolamentare doveva essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento doveva essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 (nella sua versione originaria), non essendo demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali.

Sulla base di tale considerazione, era stata ritenuta non rientrante nel potere regolamentare la parte del precedente schema diretta a definire i requisiti, generali e



di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali.

Con la citata modifica della fonte primaria l'ambito del regolamento è stato esteso alla definizione dei "requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

L'amministrazione ha dato attuazione a tale modifica legislativa, trasmettendo un nuovo schema di regolamento, per lo più coincidente a quello oggetto del precedente parere.

In via preliminare, va precisato che il presente parere è ovviamente condizionato alla conversione in legge, senza sostanziali modifiche, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 e, in particolare, dell'art. 9, comma 6, con cui è stata integrata nel senso anzidetto la norma primaria, fonte del presente regolamento.

2. Per la parte del regolamento, non oggetto di modifiche e non riguardante l'estensione del potere regolamentare (artt. 2, 5, 6 e 7), non si devono formulare osservazioni, essendosi la Sezione già espressa in senso positivo con il precedente parere.

Si deve, invece, soffermare l'attenzione su alcune definizioni contenute nell'art. 1 e sugli artt. 3 e 4, che riguardano proprio i requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività.

Con il precedente parere la Sezione non aveva potuto verificare la correttezza dei criteri utilizzati per la definizione, nei vari settori, della nozione di attività svolte con modalità non commerciali, esulando tale aspetto dall'ambito del regolamento da adottare, e si era limitata a segnalare l'eterogeneità dei requisiti, che permangono nello schema di regolamento ora in esame.

In alcuni casi è utilizzato il criterio della gratuità o del carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive); in altri, il criterio dell'importo non

superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali e sanitarie); in altri ancora, il criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

La Sezione aveva anche ricordato che proprio sulla analoga questione dell'esenzione dall'ICI la Commissione europea aveva avviato in data 12 ottobre 2010 una indagine al fine della valutazione della sussistenza di un aiuto di Stato, avente ad oggetto anche la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, che in parte trattava aspetti oggetto del presente schema.

L'intervenuta modifica della norma primaria e la conseguente nuova trasmissione dello schema di regolamento impone ora di affrontare tali questioni.

Si osserva che mentre i requisiti generali, contenuti nell'art. 3, sono conformi ai principi nazionali e comunitari in tema di attività commerciali, gli ulteriori requisiti, richiesti per i singoli settori dall'art. 4, presentano profili di criticità soprattutto con riferimento ai principi comunitari.

In via generale, 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 (Corte Giust. UE, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa), ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale.

Costituisce principio ormai pacifico 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 (fin da 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).

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 mercato costituisce 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).

Rileva, dunque, la nozione di attività economica, in quanto, anche nei settori presi in considerazione dall'art. 4 dello schema di regolamento (attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa e sportiva), soggetti in apparenza "non commerciali" possono, in taluni casi, trovarsi a svolgere attività economiche in concorrenza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici.

In sostanza, anche gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali, che sono necessariamente di natura economica ai sensi del diritto dell'Unione europea e gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell'IMU, e non possono beneficiare dell'esenzione (ciò pro quota, in ipotesi di utilizzazione mista).

La Sezione ritiene che alcune limitate parti dello schema di regolamento debbano essere ricondotte a coerenza con i menzionati principi comunitari, anche allo scopo di evitare il rischio di una procedura di infrazione avente ad oggetto il nuovo atto normativo.

A tal fine, si ritiene necessario inserire e valorizzare nel testo del regolamento il concetto di attività economica, inteso in senso comunitario.

All'art. 1, comma 1, lett. p), contenente la definizione di attività non commerciale, occorre, quindi, inserire dopo "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro" le parole "e del carattere di attività economica, come definito dal diritto dell'Unione europea".

Va, invece, lasciato inalterato l'ultimo periodo, che ben esprime il concetto di attività non svolta in regime concorrenziale ("che, per loro natura, non si pongono

in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e che costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà”).

3. I suddetti principi vanno applicati con riferimento ai requisiti contenuti nell’art. 4 dello schema di regolamento, che non appaiono rispettarli quanto meno con riferimento all’attività assistenziale, sanitaria, didattica e ricettiva.

In particolare, con riferimento all’attività assistenziale e sanitaria, l’art. 4, comma 3 prevede due requisiti alternativi, autonomamente idonei a qualificare l’attività come non commerciale:

a) nel caso in cui le attività sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, prestando a favore dell’utenza, alle condizioni previste dal diritto comunitario o nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento per la copertura del servizio universale; ovvero

b) sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale.

In relazione alla lett. a), si osserva che il regime di accreditamento, convenzionamento o altro tipo di accordo con le competenti autorità pubbliche non esclude di per sé la sussistenza del carattere economico dell’attività, e che la menzionata gratuità dei servizi offerti è attenuata da una non meglio precisata possibilità di partecipazione alla spesa ai fini della copertura del servizio universale, che pure non esclude la predetta natura economica dell’attività.

Con riferimento alla lett. b), l’utilizzo del criterio delle rette di importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o

ATTIVITÀ ASSISTENZIALE - SANITARIA

contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale risulta essere, da un lato, di difficile applicazione e, sotto altro profilo, non è in assoluto idoneo a qualificare l'attività come non commerciale.

Va ricordato che la Commissione europea ha precisato che il fatto che un servizio sanitario sia fornito da un ospedale pubblico non è sufficiente per classificare l'attività come non economica, essendovi in taluni casi un grado di concorrenza tra strutture sanitarie relativamente alla prestazione di servizi sanitari (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 G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punto 24).

➔ Tenuto conto di ciò, appare preferibile unificare le due lettere con una unica previsione che richiami "il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

Tale formulazione risulta essere maggiormente idonea ad evitare il rischio di un contrasto con i principi comunitari, e ha il vantaggio di poter essere applicata anche ad altre tipologie di attività, come di seguito illustrato.

In ogni caso, qualora, non si ritenesse di accorpare le due lettere, la congiunzione "ovvero" posta tra la t. a) e lett. b) andrebbe sostituita con la congiunzione "e".

4. Per l'attività didattica, il requisito principale è fissato dall'art. 4, comma 3, lett. c), che prevede che "l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio".

Attività  
Didattica

## ATTIVITÀ DIDATTICA

Il richiamo alla gratuità del servizio o alle rette di importo simbolico è nella sostanza assorbito dal criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio.

Tale criterio non sembra essere compatibile con il carattere non economico dell'attività

Tale criterio consente di porre a carico degli utenti (studenti o genitori) anche una percentuale dei costi solo lievemente inferiore a quelli effettivi.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, il carattere non economico dell'istruzione pubblica non è pregiudicato dal fatto che talora gli alunni o i genitori siano tenuti a pagare tasse di iscrizione o scolastiche per contribuire ai costi di gestione del sistema, mentre va distinta l'ipotesi in cui i servizi di istruzione sono finanziati prevalentemente da alunni e genitori o da introiti commerciali (Corte Giust. UE, 11 settembre 2007, C-318/05; 18 dicembre 2007, C-281/06; 7 dicembre 1993, C-109/92; 27 settembre 1988, C-263/86; si veda anche la già citata 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 G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punti 26 e ss.).

Il criterio della copertura non integrale dei costi appare nella sostanza ricalcare il concetto di servizi che possono essere finanziati prevalentemente da genitori e alunni, per il quale gli organi dell'Unione europea escludono il carattere non economico dell'attività.

Le rilevate criticità del criterio contenuto nello schema possono essere superate utilizzando un criterio analogo a quello proposto per le attività assistenziali e sanitarie, sostituendo, alla lett. c) del comma 3 dell'art. 4, le parole "e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio" con le parole "o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il"

costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale”.

5. Per le attività ricettive, l'art. 4, comma 4, stabilisce che “Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se è prevista l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura; ~~nonché~~, relativamente alla ricettività sociale, se le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Le rette devono essere di importo simbolico e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali”.

Sotto un primo profilo, la definizione del concetto di ricettività sociale va collocata nell'art. 1, che contiene tutte le definizioni, precisando che le attività di ricettività sociale sono quelle in cui le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Valuti a quel punto l'amministrazione l'opportunità di lasciare nella lett. j) del comma 1 dell'art. 1 il richiamo al d. lgs. n. 79/2011 (c.d. Codice del turismo).

Il comma 4 dell'art. 4 può essere lasciato inalterato nella prima parte, tranne che per il richiamo alle attività di ricettività sociale e può essere completato nell'ultima parte, sostituendo il periodo “e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali” con le parole “o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea,

ATTIVITÀ  
RICETTIVE

tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

6. Per le attività culturali, ricreative e sportive si rimette alla valutazione dell'amministrazione la decisione se lasciare l'attuale criterio (più restrittivo) contenuto nei commi 5 e 6 dell'art. 4 del regolamento (a titolo gratuito o con corrispettivo simbolico) o se utilizzare il diverso criterio sopra indicato.

7. Sotto il profilo formale, si rileva che nelle premesse il sesto "visto" contiene un errore materiale, che va quindi corretto, essendo stata riportata due volte la frase "gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale".

P.Q.M.

Esprime parere favorevole con le osservazioni di cui in motivazione.

L'ESTENSORE  
Roberto Chieppa

IL PRESIDENTE  
Luigi Cossu

IL SEGRETARIO