



Materiale di approfondimento IMU - Giugno 2012

Appunto sulla nuova disciplina degli immobili degli enti e delle associazioni non commerciali, ai fini dell'imposizione immobiliare locale

1. Sintesi degli argomenti

a) L'art. 7, art. 1 lett. i) del 504 esenta tutti gli immobili nei quali si esercita il culto, quindi le chiese e i locali usati per il culto delle religioni riconosciute, richiamando una legge apposita (la 222 del 1985, art. 16, lett. a: "Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto 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;")

b) Le altre attività "meritorie" (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive), cui tra l'altro si fa riferimento nella stessa l. 222, art. 16, lett. b), sono esenti solo se esercitate dagli enti religiosi e non commerciali in genere, in immobili esclusivamente adibiti a tali attività.

"i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive,"¹.

c) La sentenza della Cassazione n. 4645 del marzo 2004 chiariva che l'esenzione del d.lgs. 504 riguardava gli immobili posseduti ed utilizzati dagli enti non commerciali (requisito soggettivo) esclusivamente per le attività sopra indicate svolte in forma non commerciale (requisito oggettivo).

d) Tuttavia in base all'interpretazione autentica del Bersani 2 (d.l. 223 del 2006), l'esenzione opera anche se si tratta di attività svolte in modo "parzialmente commerciale". Siccome non esiste nel codice civile la nozione di attività mista commerciale-non commerciale, la definizione dell'imponibilità ai fini ICI di questi immobili è nella gran parte dei casi demandata al contenzioso tributario, con esiti alterni.

e) Gli immobili che il proprietario riteneva esenti a norma dell'art. 7 del 504, non hanno mai avuto un obbligo di dichiarazione (art. 10 co. 2 del d.lgs. 504).

f) Il risultato dei punti precedenti è che gli immobili degli enti non commerciali, compresi quelli degli enti religiosi, risultano in gran parte non dichiarati ai fini dell'ICI - almeno per la parte ritenuta esente da parte dello stesso possessore - e che il loro recupero all'imposta avviene attraverso procedure lunghe ed incerte.

¹ D.lgs. 504/1992, versione precedente alla modifica di cui all'art. 91-bis, comma 1. A seguito delle modifiche al Testo unico delle imposte sui redditi, l'art. 87 è ora numerato 73.

Gli interventi da tempo auspicati in questo campo riguardano:

- introduzione di un obbligo di dichiarazione IMU per tutti gli immobili, anche quelli esenti per motivazioni miste soggettivo-oggettive, quali quelle recate dalla lettera i). Si avrebbe così un quadro in linea di principio completo degli immobili di proprietà degli enti non commerciali, con il relativo utilizzo eventualmente “meritorio” senza doverli individuare attraverso onerose attività di accertamento sul territorio;

La disciplina IMU (co. 12-ter, art. 13, del d.l. 201) non tratta l’argomento in modo specifico, ma i poteri di indicazione dei casi in cui la dichiarazione IMU deve essere presentata, affidati dalla norma citata al decreto ministeriale di prossima prevista emanazione, permettono di definire una soluzione per via amministrativa;

- abolizione dell’interpretazione autentica del Bersani 2, così da far riemergere in pieno l’efficacia della sentenza CCass del 2004 che risolveva ogni incertezza formale in materia a favore dell’imposizione di tutti gli immobili di enti non commerciali, religiosi e ONLUS, tranne quelli nei quali si svolga un’attività esclusivamente non commerciale.

Questo aspetto appare risolto con il d.l. 1/2012 (“Liberalizzazioni”), art. 91-bis, con qualche complicazione risultante dalla necessità di apposito riaccatastamento o autocertificazione per gli immobili ad uso misto commerciale-non commerciale.

2. L'intervento del Governo Monti (dl. Liberalizzazioni, art. 91-bis):

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" aggiungere le parole: "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 emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400 entro 60 giorni dalla conversione del presente provvedimento, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

4. È 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.

Commento

A) **I commi 1 e 4** sottopongono a radicale revisione la disciplina dell'esenzione dall'ICI degli enti non commerciali in genere, disciplina ripresa direttamente dalla legislazione dell'IMU.

In particolare, **il comma 4** abroga la norma che estendeva in via interpretativa l'esenzione riservata agli immobili posseduti dagli enti non commerciali agli immobili utilizzati per attività svolte da tali enti anche in forma "non esclusivamente commerciale".

Viene così abrogato l'inedito concetto di "attività parzialmente commerciale", privo di altri riferimenti nell'ordinamento, che determinava condizioni di più agevole elusione del tributo immobiliare alimentando la crescita del contenzioso.

L'abolizione della norma interpretativa ne causa l'inapplicabilità, anche per il passato. In altri termini - in assenza di altri e più specifici interventi normativi - non sarà possibile invocare questo comma nell'ambito di contenziosi riguardanti annualità pregresse dell'ICI, né considerarlo in relazione ad eventuali limitazioni dell'attività di accertamento dei comuni relative all'ICI delle annualità ancora accertabili (2011-2007).

Si riporta di seguito il comma abrogato (2-bis, art. 7, del d.l. 203/2005, già così sostituito dall'art. 39, d.l. 4 luglio 2006, n. 223):

"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."

Il comma 1 introduce nella normativa di riferimento per l'esenzione in questione – la lettera i), art. 7, del d.lgs. 504 del 1992 – una più chiara specificazione circa il requisito oggettivo richiesto alle attività svolte in immobili appartenenti a enti non commerciali: tali attività, oltre a dover essere riconducibili ad alcuni ampi settori meritevoli di agevolazione, devono ora essere svolte "con modalità non commerciali".

Viene così opportunamente inserito nella legge il requisito di esenzione relativo alla natura non commerciale dell'attività esercitata, già indicato dalla nota sentenza della Corte di Cassazione del 2004 (la n. 4645) tra i requisiti "oggettivi" (in quanto relativi all'immobile e non al soggetto passivo) indispensabili per l'accesso al beneficio.

Si riporta di seguito la lettera i), art. 7, del d.lgs. 504/1992 come modificata con l'emendamento governativo:

"i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento **con modalità non commerciali** di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222"²

B) I commi 2 e 3 introducono un'eccezione al regime di tassazione ordinario per gli immobili appartenenti ad enti non commerciali che sono utilizzati in modo promiscuo.

Con il comma 2 si ammette che l'utilizzo di un immobile (si deve intendere un'unità immobiliare unitariamente censita presso il catasto) in parte per attività commerciali e in parte per attività meritevoli di esenzione, dia luogo a tassazione in relazione alla sola porzione utilizzata commercialmente. Tale porzione andrà tuttavia riaccatastata separatamente a cura del proprietario, se chiaramente identificabile e "in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente". Ai fini del riaccatastamento la norma fa riferimento alle procedure di cui al d.l. n. 262 del 2006 (art. 2, commi 41,42 e 44), che si riferiscono al riclassamento catastale obbligatorio tramite DOCFA delle porzioni di immobili di categoria E (esenti dall'imposta immobiliare e tipicamente: stazioni ferroviarie, porti, aeroporti, distributori di carburante, ma anche chiese), caratterizzate da autonomia funzionale e specifica capacità di utilizzo a fini di produzione di reddito.

Si deve ritenere che il riferimento ai commi citati sia di carattere procedurale e non vada ricondotto al caso specifico degli immobili delle categorie del gruppo E (come accade nel dispositivo richiamato del d.l. 262/2006³). In caso contrario, infatti, la casistica si ridurrebbe di

² Si ricorda che l'art. 16, lett. a) della legge n. 222 del 1985, citata dalla norma identifica le attività esenti dall'ICI di diretta pertinenza degli enti religiosi, in quanto relative alla religione o al culto:

"Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto 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;"

³ Si riporta il testo del d.l. n. 262 del 2006 citato dall'emendamento, comprensivo del comma 40 (non citato): "40. Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9

fatto all'obbligo di scorporo di edifici classificati come "Fabbricati per esercizio di culti", cat. E7, o eventualmente come "Edifici particolari non compresi nelle categorie precedenti", cat. E9, nei quali coesistano attività commerciali svolte da enti non commerciali / religiosi, eventualità del tutto residuale. Nel caso degli enti religiosi, ad esempio, si deve infatti ritenere che gli utilizzi promiscui in questione riguardino in primo luogo edifici religiosi di altro tipo (ad esempio i conventi, classificati in catasto nel gruppo B), i cui enti proprietari abbiano, in misura più o meno estesa, attrezzato per l'esercizio di un'attività non suscettibile di agevolazione (albergo, casa di cura o di riposo, ecc.).

Il comma 3 regola invece il caso in cui l'utilizzo misto non sia chiaramente riconducibile alle rispettive porzioni della stessa unità immobiliare. In questo caso "l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione", mentre le modalità e i contenuti della dichiarazione sono demandati ad un decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni (e senza previsione di concertazione con i Comuni).

In ambedue i casi di cui ai commi 2 e 3 le rendite revisionate o riproporzionate in relazione alla parte imponible dell'immobile si applicano, secondo l'attuale formulazione della norma, dal 1° gennaio 2013. Si tratta di un differimento temporale ingiustificato, che dovrebbe essere sostituito dalla previsione, già adottata dal d.l. 201 nel caso degli immobili rurali in corso di accatastamento, secondo la quale i proprietari sono tenuti al pagamento di una somma a titolo di acconto dell'IMU dovuta per il 2012, da conguagliare nel 2013 sulla base della rendita effettivamente attribuita o riproporzionata.

- C) Infine, nelle dichiarazioni dei giorni scorsi il Presidente Monti ed alcuni esponenti del Governo hanno espresso l'esigenza di mantenere un regime di favore per alcune attività "commerciali" degli enti non commerciali, in particolare le scuole "paritarie".

Tale risultato non sembra ottenibile attraverso interpretazioni amministrative di tipo attuativo della norma commentata ai punti precedenti, che appare molto netta nell'ammettere al beneficio soltanto gli immobili (o porzioni di essi) utilizzati per attività meritorie svolte "con modalità non commerciali". Non rientrano in questa categoria né le scuole paritarie, né le cliniche convenzionate con il Servizio sanitario nazionale. Non sembra, in altri termini,

non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale.

"41. Le unità immobiliari che per effetto del criterio stabilito nel comma 40 richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, agli adempimenti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701; in tale caso si applica la sanzione prevista dall'articolo 31 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, per le violazioni degli articoli 20 e 28 dello stesso regio decreto-legge n. 652 del 1939, nella misura aggiornata dal comma 338 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

42. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, nel rispetto delle disposizioni e nel quadro delle regole tecniche previste dal codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 40 e 41, nonché gli oneri di cui al comma 41.

43. ...

44. Decorso inutilmente il termine di nove mesi previsto dal comma 41, si rende comunque applicabile l'articolo 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successivi provvedimenti attuativi.

praticabile una linea attuativa meno netta di quella indicata dai commi 1 e 4 dell'emendamento governativo, basata magari sulla circolare del MEF di inizio 2009 (come riportato da alcuni giornali).

Le casistiche indicate nella circolare MEF si inquadravano nella necessità di dare attuazione ad una norma obiettivamente ambigua (quella abrogata con l'attuale comma 4). Nel riassetto normativo recato dall'emendamento, una ulteriore discriminazione tra attività svolte in modo commerciale a seconda di caratteristiche di meritorietà più specifiche dovrebbe essere disposta attraverso apposite norme di legge.

Una soluzione alternativa potrebbe fondarsi, sempre limitandosi al campo delle scuole, sulla normativa di settore riguardante le scuole paritarie, che prevede un trattamento fiscale di favore, come di seguito riportato.

L. 10/03/2000, n. 62 - Art. 1, co. 8

"8. Alle scuole paritarie, senza fini di lucro, che abbiano i requisiti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, è riconosciuto il trattamento fiscale previsto dallo stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, e successive modificazioni."

Quest'ultimo riferimento alla disciplina generale (il d.lgs. 460 riguarda il "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale") in realtà non aiuta a definire esenti dall'IMU (né dall'ICI) le scuole paritarie, in quanto le agevolazioni fiscali ivi previste sono di carattere specifico ed espressamente riferito a diversi tributi locali e statali, tra i quali non figura l'ICI, mentre il richiamo più generico ai tributi locali (art. 21), si limita a concedere la facoltà di esenzione per via regolamentare, in base al solo requisito soggettivo, sui tributi propri (tutti o parte, come l'ente locale può decidere):

Art. 21. Esenzioni in materia di tributi locali.

I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.